



L'Expert-Comptable du comité d'entreprise, un acteur de gouvernance : Une étude exploratoire

Mathieu Floquet

► To cite this version:

Mathieu Floquet. L'Expert-Comptable du comité d'entreprise, un acteur de gouvernance : Une étude exploratoire. COMPTABILITE, CONTROLE, AUDIT ET INSTITUTION(S), May 2006, Tunisie. pp.CD-Rom. halshs-00558020

HAL Id: halshs-00558020

<https://shs.hal.science/halshs-00558020>

Submitted on 20 Jan 2011

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

L'Expert-Comptable du comité d'entreprise, un acteur de gouvernance :

Une étude exploratoire

Mathieu FLOQUET

PRAG à l'IUT d'Angers et doctorant au LOG – IAE d'Orléans

66, rue du vieil âître

54 000 Nancy

06 79 56 13 75

mathieu.floquet@univ-angers.fr

Résumé

L'expert-comptable auprès du comité d'entreprise est un terrain de recherche peu étudié par la littérature universitaire et qui présente pourtant un intérêt certain.

Par son ordonnance de 1945 donnant naissance aux comités d'entreprise, le gouvernement provisoire d'après guerre démontre sa volonté d'instaurer un organe de dialogue social avec comme dessein « d'associer les travailleurs à la direction et à la gestion de l'entreprise. » Afin de répondre aux exigences imposées par cette fonction, et notamment, sa mission d'ordre économique, le comité d'entreprise dispose du droit de se faire assister par un expert-comptable. Ce processus hybride et complexe agrégeant liens formels et informels, met en interaction un certain nombre d'acteurs tant directement qu'indirectement (législateur et syndicat).

Par ailleurs, le rôle et la mission de l'expert comptable auprès du comité d'entreprise se sont progressivement étoffés dépassant le simple audit comptable et financier. De ce fait et spécialement dans une vision partenariale, l'expert comptable peut-être considéré comme un outil de la gouvernance d'entreprise.

Après avoir mobilisé les techniques de l'analyse textuelle sur un corpus de rapports rédigés par des experts-comptables du comité d'entreprise, nous noterons l'importance accordée aux données de gestion des ressources humaines qui semble aller dans le sens d'une gouvernance partenariale.

Mots clés

Analyse textuelle, Comité d'entreprise, Expert-comptable, Gouvernance d'entreprise, Vision partenariale.

L'Expert-Comptable du comité d'entreprise, un acteur de gouvernance partenariale :

Une étude exploratoire

INTRODUCTION

Au cours de ces six dernières décennies, les comités d'entreprise (CE), et se sont progressivement institutionnalisés voire professionnalisés, notamment pour leurs attributions économiques. En effet, depuis 1946, ils disposent du droit de se faire assister d'un expert-comptable (E-C) dont les prérogatives se sont développées sous l'égide du cadre législatif. L'analyse des comptes annuels et prévisionnels, le droit d'alerte et les plans de licenciement sont dorénavant dans le champ de compétences de cet acteur.

L'E-C du CE peut, ainsi, s'apparenter à un acteur de gouvernance d'entreprise spécifique aux salariés, la gouvernance d'entreprise se définissant comme le système par lequel les entreprises sont dirigées et contrôlées (Parrat, 2003). Elle recouvre, également, l'ensemble des dispositions qui permettent d'assurer, d'une part, que les objectifs poursuivis par les dirigeants sont légitimes et d'autre part que les moyens mis en œuvre pour les atteindre sont adaptés (Hyafil, 1997). L'approche de Charreaux (1996 et 1997), élargit cette notion aux parties prenantes et non plus seulement aux actionnaires c'est pourquoi nous retiendrons cette définition pour l'exploration de notre étude : « la gouvernance d'entreprise est l'ensemble des mécanismes qui ont pour effet de délimiter les pouvoirs et d'influencer les décisions des dirigeants autrement dit, qui "gouvernent" leur conduite et délimitent leur espace discrétionnaire ».

Depuis quelques années, un courant de recherche étudiant les dynamiques relationnelles entre les firmes et les parties prenantes s'est, d'ailleurs, affirmé exploitant les approches politico-contractuelles de la firme et la théorie sociologique institutionnelle (Capron et Quairel, 2002 ; Freeman, 1984 ; Gray, Kouhy et Lavers, 1996 ; Mercier, 1999).

Les études antérieures sur l'E-C du CE se sont principalement intéressées au syndicalisme par des travaux sociologiques (Béthoux E. et Jobert A., 2003), et juridiques (Rozez, 1995) mais seul Michel Capron (1983, 1997, 2000 et 2001) et Thierry Nobre (2000) ont abordé le sujet précis de l'expert-comptable du comité d'entreprise au travers du regard managérial.

Ce terrain est donc relativement vierge mais néanmoins, notre intuition amène à supposer que, d'une part, les professionnels du chiffre comme les élus souhaitaient communiquer sur leurs rôles respectifs et d'autres part, même si aucune étude statistique permet de le confirmer,

l'appel à un E-C du CE est une pratique répandue, particulièrement dans les grandes entreprises et dans les CE syndiqués (nous pourrions estimer approximativement le marché à au moins 3 000 missions annuelles).

Notre recherche s'appuie sur une exploration hybride (Thiétart, 1999) consistant « à procéder par allers-retours des observations et des connaissances théoriques ».

Un regroupement et un traitement de différentes sources du sujet précis de l'E-C du CE ont été nécessaires pour permettre l'étude dite exploratoire, vérifiant ainsi le principe de variété des sources et des supports d'informations rappelé par Savall et Zardet (2004) sous le sigle « E.D.O. = Entretiens, Documents, Observation directe »

Une immersion au sein du cabinet SECAFI a permis une première appréhension du terrain de recherche. Cette pratique a été complétée par deux entretiens (d'expert-comptable de SYNDEX et de secrétaire de CE) individuels non directifs au sens d'Evrard, Pras et Roux (1993) pour qui le principe de non-directivité repose sur une « attention positive inconditionnelle » de l'investigateur : le sujet peut tout dire et chaque élément de son discours a une certaine valeur car il renvoie de façon directe ou indirecte à des éléments analytiques de l'objet de recherche. Ces deux premiers matériaux répondent à la volonté de définir le processus complexe impliquant plusieurs acteurs de la consultation d'un expert-comptable par le CE.(1.)

Nous réaliserons, ensuite, une analyse textuelle d'un corpus de 57 rapports (2.) dont les résultats, nous amènerons à envisager les spécificités de cette mission : l'expert-comptable du CE fait montre des informations liées aux ressources humaines et fait fi, en comparaison à l'audit du commissaire aux comptes, de celles liées aux éléments comptables et financiers, laissant supposé *in fine* qu'il constitue un outil de gouvernance au service des salariés

1. L'EXPERT-COMPTABLE DU COMITE D'ENTREPRISE : UN PROCESSUS IMPLIQUANT UNE DIVERSITE D'ACTEURS

Cette première partie appréhende l'expert-comptable du comité d'entreprise sous la forme d'un processus, certes réducteur, mais permettant de décomposer les liens multiples entre les acteurs en liens bilatéraux aisément observables. Le processus apparaît comme « toute séquence de changement sur une variable organisationnelle » (Miller et Frensen, 1982). La situation de départ est constituée par le besoin d'informations du CE qui fait appel à l'expert-comptable (1.1.), il devra pour mener à bien sa mission s'entretenir avec la direction de l'entreprise (1.2.), ces conclusions nourriront, alors, le débat entre le CE et la direction générale (1.3.). Enfin, ce processus est influencé par des acteurs extérieurs à cette relation tripartites.

1.1. L'EXPERT-COMPTABLE ET LE COMITE D'ENTREPRISE

Il s'agit de la relation fondamentale de la mission économique.

Cette liaison peut être appréhendée au travers de liens formels et informels (1.1.1.) et nous montrerons que la confiance entre les membres de cette relation réduit les coûts d'agence (1.1.2.).

1.1.1. Les liens formels et informels unissant l'expert-comptable et le comité d'entreprise

La mission récurrente d'analyse annuelle des comptes définie par l'article L 434-6 al 1 du code du travail est en partie normalisée par la recommandation de janvier 2001 du conseil de l'Ordre des experts-comptables. Une situation de dépendance liée à la nomination de l'expert par le CE constitue les bases d'une relation contractuelle. D'ailleurs, l'expert-comptable rappelle très souvent qu'il est au service du comité d'entreprise et répond dans son rapport aux attentes spécifiques du CE.

Pour SECAFI comme pour SYNDEX, le travail de l'expert commence par la lecture des procès verbaux du CE qui permettent de « prendre la température »¹ des relations sociales au sein de l'entreprise. Le travail de l'E-C consiste, pour la recommandation de l'ordre, « à

¹ Entretien de Mme Gaignard de SYNDEX ANGERS : « On aime bien aussi demander la consultation (...) des procès verbaux d'assemblées générales et de conseil d'administration, [et également] les procès verbaux du CE, ça nous permet de prendre la température de ce qui s'est passé [durant l'année écoulée]. »

traduire en langue claire et accessible à des non-spécialistes les données comptables »². Pour les praticiens, la mission dépasse le cadre comptable et s'intéresse davantage aux retombées globales de l'activité de l'entreprise.

Cette volonté dépeint dans les rapports édités par SECAFI ALPHA qui suivent un plan type constitué de 5 parties :

- le positionnement concurrentiel : l'objectif de cette partie est de définir la clientèle visée par l'entreprise, la segmentation, le mode de distribution ou d'approche de ses clients,
- la valorisation de l'activité qui correspond à une étude de la répartition de la valeur ajoutée
- organisation et ressources humaines
- la formation des résultats
- les capitaux engagés et les capitaux investis.³

Ainsi, sur les cinq parties proposées par l'expert-comptable, au moins deux n'ont pas une dominante comptable, d'autre part, les cabinets ajoutent très souvent une note sectorielle au rapport présentant les principaux concurrents, clients et fournisseurs de l'entreprise étudiée et les enjeux technologiques et commerciaux du secteur dans lequel l'entreprise agit.

Pour le cabinet SYNDEX, le plan du rapport semble moins normalisé même si nous observons une certaine récurrence.

Les élus sont également soucieux des répercussions de l'activité sur le plan social et stratégique. Ils attendent bien plus de l'expert que le simple commentaire des comptes annuels. Ces préoccupations fondent leur décision dans le choix de l'expert.

Pour Capron (2000), la demande protéiforme des comités d'entreprise, a donc conduit progressivement à la mise au point dans les années 70, d'une méthodologie standard permettant d'aller au devant des attentes du CE. Cette façon de traiter la mission fait fi des instances officielles de la profession d'expert-comptable. Ainsi, dans les recommandations de janvier 2001, l'ordre traite sommairement le contenu du rapport et l'interprétation de la loi faite par l'OEC contraste avec la réalité de la mission de l'expert-comptable.

La conclusion d'un rapport sur une entreprise de boissons alcoolisées montre que le travail de l'expert dépasse le simple champ de la comptabilité :

² Recommandation du conseil supérieur de l'ordre des experts-comptables de janvier 2001 sur l'expert-comptable du comité d'entreprise reprise de la recommandation du 07 mai 1986.

³ Plan d'un rapport type SECAFI ALPHA, d'après le guide méthodologique ALPHA document interne à l'entreprise

« La voie actuellement empruntée débouche sur la mise sur pied d'un mini groupe en vins et spiritueux. Si les champagnes et Cognac ont une force, une assise et une aura bien installée, le secteur du vin français (Bourgogne, Bordeaux) est de plus en plus attaqué au niveau planétaire par des productions « exotiques » à qualité accrue voire remarquable. Nous continuons de penser que le décloisonnement des différents segments du secteur du luxe où l'on voit les portefeuilles produit/marques s'enrichir et/ou se décliner dans une démarche globale doit interpeller votre entreprise en matière d'ancrage dans cette sphère du prestige ; cela ne s'oppose pas au culte qualitatif dans le domaine des vins qui empreint votre entreprise ».

Ainsi, d'après les sources législatives, le comité d'entreprise commet l'expert-comptable. De son côté, l'expert rédige un rapport. Mais de façon informelle, le CE informe l'expert de sa perception de l'activité de l'entreprise et ouvre certaines pistes de réflexion, le CE sait être exigeant notamment pour la nomination d'une année sur l'autre de son expert.⁴ Nous observons, ainsi, dans certaines entreprises un phénomène de nomadisme dans la désignation annuelle de l'E-C du CE au gré des changements de majorité syndicale.

1.1.2. Une relation dominée par la confiance

La relation d'agence suppose que chaque partie cherche à maximiser son utilité et qu'elle anticipe rationnellement l'effet de celle-ci sur ses résultats futurs. La faible probabilité que les intérêts des parties soient convergents et donc que l'agent agisse spontanément conformément aux intérêts du principal conduit à limiter ces divergences par la mise en place d'un système d'incitation approprié ainsi que par des moyens de surveillance (monitoring) visant à limiter les comportements aberrants de l'agent (Jensen et Meckling, 1976). Mais, ce mécanisme émanant de l'asymétrie d'information est source de coûts. Il nous amène à définir la notion des coûts d'agence, à savoir les coûts monétaires et non monétaires, que supportent les deux parties du fait de la nécessité de mettre en place des systèmes d'obligation et de contrôle.

Par conséquent, et dans l'hypothèse où la relation liant l'expert-comptable et le comité d'entreprise soit assimilable à une relation d'agence, le principal (le CE) et l'agent (l'expert-comptable) doivent supporter des coûts d'agence, qui, pour l'expert, par exemple, peuvent être liés à la vérification de l'adéquation entre la demande et l'offre d'information ou pour le CE, liés à la lecture critique et assidue du rapport par les élus du CE. Mais il semble

⁴ Entretien de M. Cauchy, élu du CE d'ALCATEL : « même s'il faut entretenir des rapports privilégiés avec l'expert du CE puisque c'est notre expert à nous, c'est nous qui le choisissons »

également que les relations entre ces deux parties soient facilitées par une relation de confiance.

Si aucun accord n'existe sur le concept même de confiance, un certain consensus se dégage toutefois sur sa composition et les éléments fondamentaux de sa définition : faire confiance, c'est accepter d'être vulnérable dans des conditions de risque et d'interdépendance (Mothe, 1999). La confiance n'est pas un comportement ou un choix mais une condition psychologique sous-jacente qui peut être la cause ou le résultat de telles actions. La définition de Bidault (1998) intègre une grande partie de ces caractéristiques : « présomption que, en situation d'incertitude, l'autre partie va, y compris face à des circonstances imprévues, agir en fonction de règles de comportement que nous trouvons acceptables ».

La relation qui s'établit entre les membres du comité d'entreprise et les experts-comptables semble dominée par la confiance. Pour les élus, l'expert est partenaire du CE, car comme le confirme un élu du CE, *« l'expert n'est pas une personne qui vient une fois par an pour regarder les comptes, c'est un partenaire. Donc, il dispose d'informations régulières pour nous aider à mieux comprendre la situation de l'entreprise »*.

1.2. L'EXPERT-COMPTABLE ET LA DIRECTION D'ENTREPRISE : UNE LOGIQUE COERCITIVE

Les relations sous-jacentes entre l'expert-comptable et la direction d'entreprise peuvent être appréciées à l'aune de la théorie néo-institutionnelle. Il existe un phénomène d'homogénéisation des organisations qui ne correspond non pas à un immobilisme mais à un changement convergent vers une forme organisationnelle dominante. Il serait le résultat d'un processus qualifié d'isomorphisme institutionnel (Desreumaux, 2004). Selon Hawley (1968), l'isomorphisme est un processus contraignant qui forme une unité membre d'une population à ressembler aux autres unités faisant face aux mêmes conditions environnementales. DiMaggio et Powell (1983) recensent trois formes de contraintes institutionnelles qui conduisent les organisations à être de plus en plus semblables :

- les logiques coercitives imposées par la loi ou la réglementation ; elles sont assorties de sanctions.
- les logiques normatives qui sont en générales édictées par les milieux professionnels et définissent des bases cognitives similaires.
- les logiques mimétiques qui vont conduire les organisations à en imiter d'autres, considérées comme pro-actives, et cela d'autant plus que l'environnement est incertain et ambigu.

La nomination d'un E-C par le CE entraîne pour l'entreprise deux obligations.

D'une part, le paiement des honoraires incombe à l'entreprise. Le sentiment d'une opposition d'intérêts est parfois source de contestation des émoluments par l'employeur. D'abord eu égard à l'importance de la dépense ; si l'accord préalable de l'employeur n'est pas nécessaire sur le montant de ceux-ci, l'entreprise est en droit de les discuter sans que le comité soit nécessairement partie prenante et l'obligation de les allouer lui donne, en contrepartie le droit de vérifier si le travail effectué correspond au travail demandé. Nous pouvons estimer par exemple, que 5 % des interventions du cabinet SYNDEX donnent lieu à contentieux porté en justice ou non (source : direction de SYNDEX citée dans la revue française de comptabilité).

D'autre part, la direction ne joue pas seulement un rôle de rémunérateur de l'expert, elle est également une source importante d'informations pour l'E-C. Légalement, l'expert-comptable a libre accès à l'entreprise⁵. Toutefois, ce libre accès ne s'apparente pas pour autant à un droit de visite impliquant à tout moment la liberté de circuler dans les bureaux et ateliers de l'entreprise. Avec l'accord du chef d'entreprise, il peut avoir avec les membres du personnel tous entretiens nécessaires à l'exercice de sa mission.⁶ Les rencontres pour la réalisation d'une mission sont variées. L'expert s'entretient généralement avec la direction générale puis avec les différents directeurs : directeur administratif et financier, directeur des ressources humaines, directeur de la production ou pour des questions plus précises avec des responsables opérationnels.⁷

Les réticences des directions à l'intervention de l'expert pourraient prendre deux formes. La première est de type dissuasif : elle consistera à transmettre l'information demandée sous le sceau de la confidentialité. La seconde est de type punitif : elle s'appuiera sur l'article 378 du code pénal relatif au secret professionnel.

Toutefois, l'E-C du CE peut invoquer l'article L 483-2 du code du travail disposant que toute entrave apportée au fonctionnement régulier du comité d'entreprise sera punie d'un emprisonnement d'un an et d'une amende de 3 750 € ou de l'une de ces deux peines

⁵ C. trav., art. L. 434-6, al. 5

⁶ Recommandation du conseil supérieur de l'ordre des experts-comptables de janvier 2001 sur l'expert-comptable du comité d'entreprise

⁷ Entretien de Mme Gagnard de SYNDEX Angers : «On a deux types d'entretien, des entretiens purement techniques où on va demander des explications sur des éléments que l'on aura pu traiter et là en générale, on va voir, les RH, le contrôleur de gestion, le DAF et quelques fois en fonction des questions des élus, on va voir le directeur de la production, les différentes directions (...) Et le deuxième type d'entretiens (...) c'est avec la direction générale, (...) on va aborder les éléments stratégiques à moyen long terme, enfin essayer d'aborder car ils n'ont pas toujours envie de nous répondre sur le sujet, mais, (...) on essaie d'échanger sur l'idée que l'on a de l'entreprise et d'interroger sur les perspectives. »

seulement et cela, comme l'a rappelé la chambre criminelle de la cour de cassation dans son arrêt du 26 mars 1991.

Les contraintes financières et informationnelles sont la conséquence de mesures législatives et sont fondées sur l'article L 434-6 du code du travail. En cela, les relations des experts-comptables et des directions générales sont établies sur des contraintes de type coercitive.

1.3. LA DIRECTION ET LE COMITE D'ENTREPRISE

Les élus du comité d'entreprise sont des salariés de l'entreprise. La loi précise⁸ que les comités d'entreprise « sont constitués » dans toutes les entreprises employant au moins 50 salariés. Ainsi le premier lien existant entre les membres du CE et l'entreprise est celui du contrat de travail. D'autre part, le chef d'entreprise est membre de droit du CE et en assure la présidence.

Le CE a à la fois des attributions sociales et culturelles mais aussi économiques et professionnelles.

En effet, pour les premières, « le comité assure ou contrôle la gestion de toutes les activités sociales et culturelles établies dans l'entreprise au bénéfice des salariés ou de leurs familles ou participe à cette gestion, quel qu'en soit le mode de financement. »⁹. Ce rôle permet d'accroître le sentiment d'appartenance à l'entreprise et est un vecteur de diffusion de la culture d'entreprise.

La seconde attribution a pour but « d'assurer une expression collective des salariés, permettant la prise en compte permanente de leurs intérêts dans les décisions relatives à la gestion, à l'évolution économique et financière de l'entreprise, à l'organisation du travail, à la formation professionnelle et aux techniques de production »¹⁰. Dans certains cas, des pressions peuvent être exercées par la direction, notamment dans les PME, pour empêcher les CE d'exercer leurs attributions. Les comités d'entreprise de la grande distribution exercent rarement leurs droits. Toutefois dans les plus grandes entreprises, les relations se sont pacifiées et normalisées.

⁸ Art. L. 431-1 du Code du Travail

⁹ Art. L. 432-8 du Code du Travail

¹⁰ Art. L. 431-4 du Code du Travail, red. 1982 et 1984

En conclusion, les liens unissant les trois acteurs sont à la fois formels et informels. La complexité du processus se traduit par des relations croisées entre les parties qui diffèrent de celles supposées initialement par le législateur.

Hormis les connexions entre ces trois acteurs, on peut identifier d'autres parties prenantes s'immiscant dans ce processus mais de façon moins directe et moins chronique.

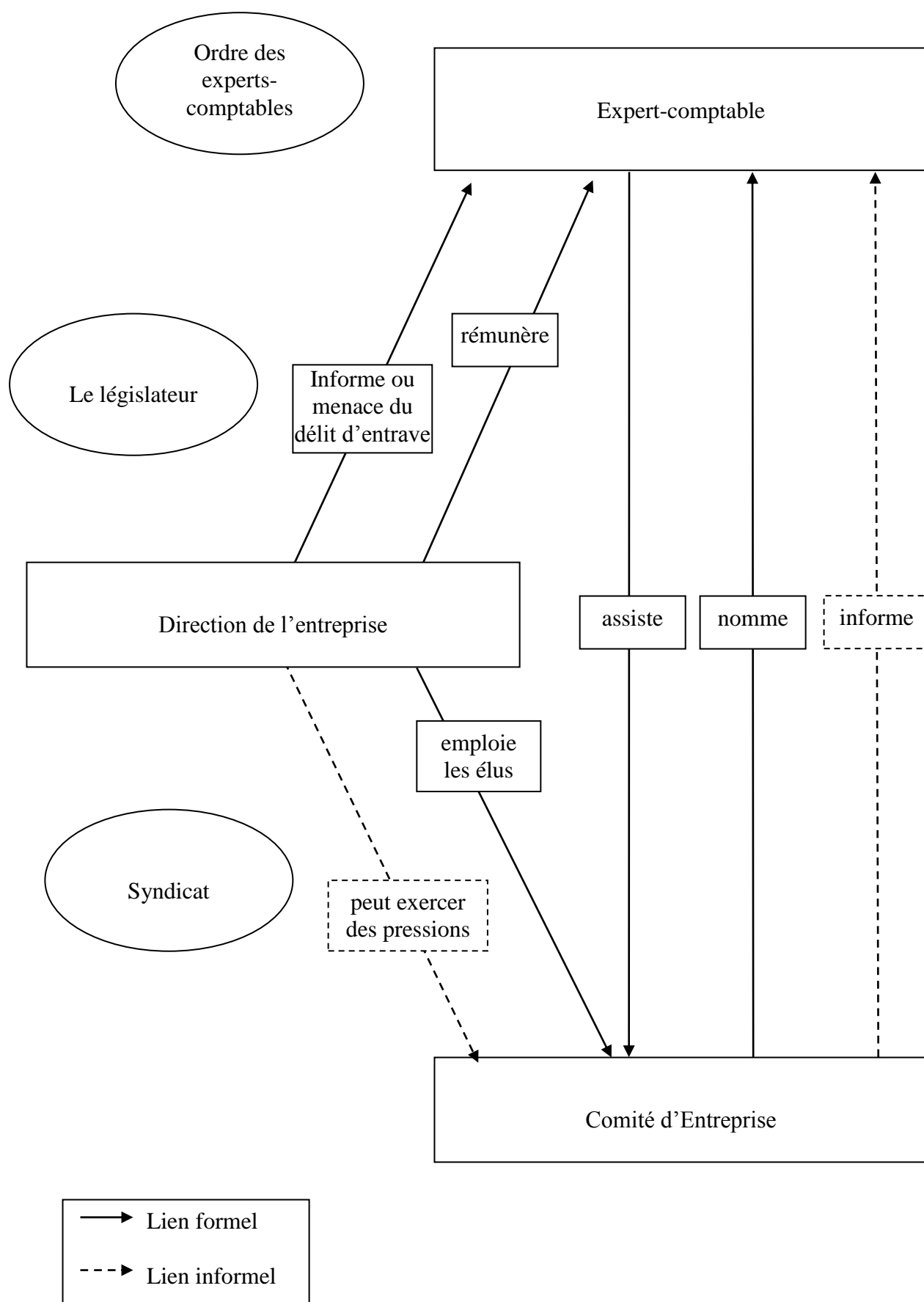
Les centrales syndicales peuvent se prévaloir d'une influence importante sur les élus. Elles sont à la base de l'évolution du rôle du CE et influent significativement sur le choix de l'expert. De l'aveu des E-C, certains élus les confondent avec un autre membre à part entière du syndicat. Les codes du syndicalisme sont présentes dans les relations entre élus et E-C : le tutoiement est usité et dans certaines régions, les experts parlent le patois local avec les élus... D'ailleurs, les CE faisant appel à un expert sont très majoritairement associés à un syndicat¹¹. Partie prenante de ce processus et initiateur de l'outil, le législateur n'a pas proposé d'évolution du cadre réglementaire depuis les lois Auroux de 1982.

L'ordre des experts-comptables tente de normaliser la mission de l'expert, nous remarquons, néanmoins, une divergence de point de vue entre la réalité de la mission et les préconisations de l'ordre, la dernière recommandation est en date de 2001.

Enfin, les actionnaires peuvent également influencer la mission, notamment si l'actionnariat est peu dispersé, c'est le cas dans les entreprises familiales où l'E-C du CE décrit sa mission comme malaisée.

Ce découpage en processus permet d'établir un schéma d'ensemble mettant en relation la diversité des acteurs (schéma 1). Ce mécanisme qui génère de l'expert-comptable du comité d'entreprise réside d'une part, comme nous l'avons vu, dans la coalition coercitive des parties et d'autre part dans l'outil de gouvernance non pas au service de l'actionnaire mais du salarié. L'analyse de contenu du rapport va nous permettre de lister les thèmes développés par l'expert et de confirmer son rôle d'acteur de la gouvernance partenariale.

¹¹ Entretien de Mme Gaignard de SYNDEX Angers : « En règle générale ce sont des CE qui sont toujours affiliés à un syndicat, je vais peut-être dire une bêtise mais, statistiquement, 90 % des CE que l'on traite sont affiliés avec une majorité syndicale. On ne travaille pas exclusivement avec une majorité syndicale mais essentiellement pour une que je ne citerais pas bien sûr. »

Schéma 1 : Un processus impliquant divers acteurs

2. METHODOLOGIE

Une première analyse reflétant l'approche par les acteurs nous a permis de dresser un schéma d'ensemble du processus conduisant à l'assistance économique du comité d'entreprise. L'objectif de cette recherche étant de démontrer la spécificité de cet acteur de gouvernance, nous procéderons à une étude qualitative exploratoire s'appuyant sur une analyse des rapports émis par l'expert-comptable du comité d'entreprise.

2.1. CONSTITUTION DU CORPUS

Le corpus retenu est constitué de 32 entreprises étudiées sur deux années non consécutives : 2000 et 2002. Il est composé de 57 notes de synthèse de rapports rédigés par des experts du CE. Il s'agit ainsi de données secondaires internes c'est-à-dire des données existantes déjà et produites par des organisations ou des personnes privées (Thiétart, 1999). Tous ces rapports constituent des analyses sur la situation de l'entreprise, les rapports à caractère exceptionnel : plan de licenciement, droit d'alerte ont donc été retirés du corpus. Dans la mesure du possible, nous avons essayé de sélectionner des CE fidèles, c'est-à-dire demandant régulièrement l'intervention d'un expert. Les entreprises étudiées agissent dans le domaine de l'industrie (sidérurgie, automobile, ...). Elles emploient entre 300 et 600 salariés. Toutefois, notre corpus comprend de très grandes entreprises de plus de 1 000 salariés.

Pour favoriser le traitement et respecter les demandes d'anonymat des experts, les rapports ont été retraités manuellement. Ainsi, les graphiques, bilans, comptes de résultat, tableaux de chiffres ont été supprimés. Tous les noms d'entreprises, villes d'implantation et appellation de produits ont été remplacés par la lettre X. De même, les notes macroéconomiques souvent communes à plusieurs dossiers ont été écartées du corpus afin d'éviter les redondances et les erreurs de traitement.

Au final, le corpus comprend 283 pages et 135 525 mots. Le volume de rapports a étudié est dans ce cas, impossible à traiter manuellement. Les techniques classiques de codage des données ne sont pas adaptées à ce cas. Ainsi, l'aide d'un logiciel d'analyse textuelle paraît tout à fait appropriée à notre corpus.

2.2. UTILISATION D'ALCESTE

Mbengue et Vandangeon-Derumez (1999) synthétisent les méthodes qualitatives en deux familles, d'une part les méthodes qualitatives inductives et d'autre part les méthodes

déductives. Notre recherche s'inscrit dans la première catégorie. Il s'agit en effet de collecter des données de terrain pour faire émerger de concepts représentatifs du phénomène étudié et s'agissant d'une étude exploratoire, nous n'avons pas établi *a priori* une liste de concepts constituant le phénomène étudié (Savall et Zardet, 2004).

Duyck (2003), conseille l'utilisation d'ALCESTE pour réaliser des opérations de comptage, de segmentation et de documentation. Le logiciel est le résultat d'une approche d'analyse des données textuelles plus spécifiquement orientée vers l'analyse de corpus de textes homogènes (par exemple un corpus d'entretiens, un recueil d'articles sur un même thème ...). L'objectif est d'obtenir un premier classement des phrases (dites unités de contexte élémentaire ou U.C.E.) en fonction de la répartition des mots dans ces phrases, afin de dégager les principaux « modes lexicaux ». Deux phrases se ressemblent d'autant plus que leur vocabulaire est semblable. La typologie réalisée est donc interne au corpus (les mondes lexicaux). Elle retrace les « espaces référentiels » investis par l'énonciateur lors de l'élaboration du discours.

Duyck propose le tableau suivant synthétisant les principes de fonctionnement d'Alceste

Unité de décompte	Unité de contexte élémentaire ou U.C.E.(« la phrase »)
Dépouillement	Lemmatisé ¹²
Outils statistiques	Khi-deux
Regroupement des réponses	Typologie directe : recherche de « mondes lexicaux » ou « d'espaces référentiels »
Cas types d'utilisation	Grands à très grands corpus ; recherches d'explications internes au corpus.

¹² Cette technique de dépouillement consiste à regrouper les différentes désinences d'un mot sous sa forme racine ou lemme. Pour lemmatiser le vocabulaire d'un texte, on ramène en général l'ensemble des formes verbales à l'infinitif, les formes plurielles au singulier et les formes féminines au masculin. Ainsi des mots « différents » mais de signification identique sont réunis en une seule « forme graphique », en l'occurrence le radical du vocable.

3. ANALYSE DES RESULTATS

L'analyse de contenu réalisée sur notre corpus de rapports a permis de dresser 6 classes différentes d'U.C.E.

Ce travail d'analyse textuelle semble mettre en lumière que l'E-C auprès du CE propose une mission à caractère pluridisciplinaire. Par le passé, ce mandat était focalisé sur les enjeux comptables et financiers, c'est ainsi qu'un mémoire d'expert-comptable rédigé dans les années cinquante (Andrieu, 1952) proposait un rapport en trois parties :

- Etude du bilan
- Etude de l'exploitation
- Considérations générales : politiques d'amortissements, ratios ...

Aujourd'hui, l'expert ne peut plus réduire sa mission à une vérification et à une interprétation de la comptabilité, *a contrario*, le CE attend de lui une vision globale de l'entreprise comprenant les aspects financiers et comptables (3.1.), commerciaux (3.2) et sociaux et humains (3.3.). En cela, il peut s'apparenter à un organe de gouvernance de l'entreprise de la vision partenariale (3.4.).

Les résultats développés par ALCESTE sont reproduits sous forme de tableaux suivant la présentation adoptée par Trebucq (1995). Le premier (ci dessous) indique les « mondes lexicaux » obtenues sous le logiciel ALCESTE, le second (en annexe) croisent les critères « classe » et « rapport » (les dénomination des entreprises ont été rendues anonymes) .

Tableau 1 : « Mondes lexicaux » obtenues sous le logiciel ALCESTE¹³

Classe	Principales formes réduites représentatives de la classe (Khi 2 associé à la forme réduite) ¹⁴
A	socia+l (85,27) ; plan+ (82,83) ; organisat+ion (81,14) ; œuvre (79,08) ; question+ (73,97) ; humain+ (69,95) ; problem< (66,30) ; travail< (65,05) ; compet+ent (64,68) ; emploi+ (63,15) ; gestion< (53,64) ; savoir-faire (52,74) ; format+ion (51,72).
B	chiffre+ (290,49) ; affaire (288,70) ; prix (141 ;93) ; mix (116,61) ; progressi+

¹³ Présentation des résultats reprises de S. Trebucq

¹⁴ Le Khi 2 calculé est établi à partir d'une matrice d'occurrences de dimension 2x2, la première ligne considérant les u.c.e. de la classe considérée et la seconde ligne toutes les autres u.c.e., la première colonne la présence de la forme.

	(67,64) ; baisse (67,52) ; volume (65,94) ; léger (50,25) ; matière (48,58) ; défavorable+ (47,41) ; évolutif+ (45,61) ; exercice (44,58) ; vente+ (43,97).
C	fond+ (614,30) ; endett+er (550,37) ; propre (329,01) ; roulement+ (325,13) ; financier+ (316 ;51) ; financ+er (315,01) ; besoin (245,33) ; autofinace+ (243,54) ; invest+ir (173,70) ; dégag+er (149,09) ; trésorerie (137,57) ; cash (118,03) ; structure (113,14) ; disponi+ble (111,01) ; dette+ (106,13).
D	provision+ (487,28) ; résultat+ (337,83) ; exceptionn+el (320,04) ; det+er (316,12) ; net (246,75) ; courant (146,97) ; amort+ir (133,24) ; filia+l (133,11) ; élément+ (106,36) ; compte+ (106,17) ; déperci+er (98,84) ; titre+ (86,26) ; dividende+ (85,95) ; participat+ion (84,64) ; finacier+ (81,42).
E	frai+ (450,47) ; personnel+ (448,49) ; charge+ (243,48) ; externe+ (237,57) ; intermédiaire+ (201,03) ; ajout+er (149,94) ; valeur+ (126,23) ; dépense+ (105,20) ; brute+ (101,51) ; interim (94,11) ; brut+ (93,44) ; effecti+f (87,90) ; achat+ (78,90) ; consomm+er (76,74) ; personne+ (75,06).
F	marché (253,96) ; europe (153,80) ; européen+ (124,80) ; marque (119,69) ; Allemagne (91,15) ; mondia+l (84,65) ; vente+ (82,89) ; implant+er (69,71).

3.1. LA DOMINATION DES INFORMATIONS COMPTABLES ET FINANCIERES

Trois classes appartiennent à la thématique comptable et financière. La classe C décrit la structure financière de l'entreprise tandis que les classes D et E se composent de synthèses analysant la formation du résultat, respectivement, net et d'exploitation. Plus précisément, la catégorie E semble décrire les ressources humaines vues sous l'angle des coûts. Vingt-sept rapports soit un peu plus de 50 % appartiennent à au moins l'une de ces trois classes. Sept synthèses figurent dans deux classes à la fois. En revanche, aucune expertise est présente dans les trois classes à la fois.

Le logiciel considère que les phrases suivantes sont respectivement caractéristiques des classes C, D et E :

- « Un financement qui permet à la société de ménager une structure financière saine et solide en 1999, la capacité d'autofinancement et la diminution du besoin en fonds de roulement net ont permis de générer un flux de trésorerie d'exploitation de près de 39,5 MF et de financer les investissements d'exploitation pour 27 »

- « *La baisse de 2,8 M€ du produit total combine : une progression des volumes expédiés de près de 3 M€ et une baisse de 6 M€ du chiffre d'affaires en France. »*
- « *Les éléments exceptionnels, vraisemblablement liés à la refonte du groupe, atteignent 3,2 M€. Ils viennent lourdement peser sur les comptes : le résultat net affiche un déficit de 3,2 M€ »*

Par sa fiabilité, le bilan comptable reste la première source d'information de l'E-C du CE (Capron M. et Fruleux D., 1997) et par leur formation, les experts-comptables ont une attraction pour les résultats économiques et financiers. Toutefois, la diversification des profils de recrutement au profit de formations généralistes en management de type MSG ou ESC permet de diversifier les champs d'étude dévolus à l'E-C du CE.

3.2. ASPECTS COMMERCIAUX ET EVOLUTION DES DEBOUCHES

Cette catégorie regroupe les classe B et F. La première est orientée vers l'évolution commerciale tandis que la seconde s'intéresse aux débouchés de l'entreprise. Vingt-six rapports appartiennent à au moins l'une des deux classes. Seul un rapport est présent à la fois dans la classe B et F. Les informations commerciales jouent jeu égal en terme d'occurrences avec les informations comptables et financières.

Nous avons relevé pour chacune des deux classes une phrase jugée typique par le logiciel ALCESTE :

- « *La baisse de 2,8 M€ du produit total combine : une progression des volumes expédiés de près de 3 M€ et une baisse de 6 M€ du chiffres d'affaires en France. »*
(Classe C)
- « *On peut estimer que l'entrée de votre entreprise sur le marché nord américain était une nécessité après le rachat des activités similaires de vos concurrents »* (Classe F)

3.3. L'EVOLUTION DES RESSOURCES HUMAINES

Singularité du rapport de l'E-C du CE, les ressources humaines sont mis en avant comparativement aux écrits rédigés par d'autres professionnels du chiffre (commissaires aux comptes, par exemple) ou par les directions (rapports annuels). Le E-C du CE s'est ainsi adapté à la demande de ses clients en proposant un rapport résolument influencé par les éléments sociaux et humains dans l'entreprise. Dix-sept rapports constituent la classe A en faisant l'item la plus représentée en nombre d'occurrences.

Certaines phrases peuvent décrire cette catégorie, nous retiendrons ainsi pour exemple :

- « *Cette problématique relève d'une gestion prévisionnelle des emplois et des qualifications. Cette démarche consiste à analyser les métiers présents dans l'entreprise et à anticiper les besoins futurs en terme quantitatif et qualitatif* »

Pour effectuer ce diagnostic ressources humaines, l'expert se fonde entre autre sur le bilan social, Capron et Fruleux (1997) confirment son utilisation depuis 1982 par le cabinet SYNDEX et ajoute que « l'expert-comptable du CE est le premier à utiliser le bilan social comme une source d'informations dans laquelle il peut puiser des données complémentaires aux informations comptables et financières pour réaliser son étude globale de l'entreprise. »

3.4. UN OUTIL DE GOUVERNANCE DE LA VISION PARTENARIALE

La mesure classique de la valeur créée par une entreprise semblent à l'évidence ne pas pouvoir se réduire à la rente (c'est-à-dire le supplément de rémunération perçu par rapport à la rémunération minimale nécessaire à l'établissement de la transaction) de l'actionnaire. Pourtant les modèles d'évaluation de la valeur se sont développées dans ce sens. C'est le cas de l'Economic value added (EVA) ou encore de la Market Value Added (MVA).

La création de valeur peut englober une vision plus large comprenant l'ensemble des Stakeholders. En effet, les décisions de la firme ont des répercussions sur les parties-prenantes (sur le capital humain pour les salariés par exemple), ensuite, cette vision désuète de la valeur n'est pas acceptable dans le cadre théorique du nœud de contrat.

Toutefois, la notion de stakeholder ou de partie prenante n'a pas le même sens pour tous les auteurs. Comme le montre Gond et Mercier (2005), la vision élargie des parties prenantes peut être distinguer d'une acception plus restreinte. La première pose des problèmes soulevés notamment par Jensen (2002) : « n'importe qui pourrait revendiquer un intérêt dans une organisation ». Nous retiendrons la définition de Freeman (1984) pour qui les stakeholders sont « des individus ou groupes d'individus qui peuvent être affectés ou est affectés par la réalisation des objectifs organisationnels ». Dans toutes les interprétations, les salariés sont compris dans la catégorie des parties prenantes et sont quelque fois qualifiées d'interne.

Reprenant les travaux de Braudenburger et de Stuart (1996), Charreaux et Desbrières (1997) proposent de calculer la valeur créée pour chaque stakeholders par la différence entre le prix payé au stakeholder (d'achat pour les débiteurs et de vente pour les créditeurs) et le prix d'opportunité des stakeholders. La valeur globale créée par l'entreprise est alors la différence entre le prix d'opportunité de ventes et les différents coûts d'opportunité, laissant apparaître un slack non partagé « c'est-à-dire l'excédent représentant la latitude dont dispose le dirigeant dans ses négociations avec les différents stakeholders. » Cette vision de la valeur globale

créée aboutit à une remise en cause fondamentale de l'analyse du processus de création de valeur et de la problématique financière traditionnelle.

Ainsi sur le cas des transactions salariales, elles doivent être appréhendées en comprenant que les salariés constituent des actifs difficilement duplicables ou transférables en raison de leurs spécificités. Les mécanismes pour une meilleure coopération entre la firme et ses salariés existent. Il s'agit notamment des systèmes de participation financière sur la productivité ou la rentabilité. Une vision court termiste dans la gestion des ressources humaines n'est pas créatrice de valeur à long terme et fait peser le risque résiduel aux salariés, rôle dévolu aux actionnaires. Charreaux et Desbrières concluent leur article en expliquant que l'intérêt de la vision partenariale réside dans sa portée théorique et n'a pas vocation à être instrumentalisée. Toutefois, le rapport de l'E-C du CE permet de réduire l'asymétrie d'information et de la même façon que les actionnaires ont à leur disposition un document retraçant l'activité de leur entreprise, les salariés ont eux-aussi cette faculté informationnelle, l'E-C du CE est alors un acteur de la gouvernance partenariale et plus précisément salariale.

Dans l'étude qui nous intéresse, le public visé par l'expert du CE est naturellement l'ensemble des salariés. Comme nous l'avons montré, l'évolution du rôle de l'expert permet à certains égards de le placer comme acteur de la gouvernance de cette catégorie de parties prenantes. En effet, il en fait un contrôleur de la bonne marche de l'entreprise. Il n'est pas en revanche chargé de défendre les intérêts des salariés, mais il agit dans le cadre de la relation d'agence les liant à leur employeur pour réduire l'asymétrie d'information. La catégorie des salariés n'a pas *a priori* la possibilité de vérifier la bonne gestion de son entreprise. L'expert-comptable se présente comme un révélateur d'information. Ce rôle est joué avec une importance accrue dans les entreprises familiales où, d'après les experts-comptables la transparence de l'information comptable et managériale n'est pas acquise, il délivre aux salariés une vision claire et objective de leur entreprise.

En octroyant une place prépondérante aux ressources humaines, l'E-C du CE dépasse le contrôle financier pour les actionnaires et ajoute un contrôle social et humain pour les salariés. La lecture des rapports de l'E-C du CE, notre expérience et l'analyse textuelle corroborent cette intuition. Dans notre corpus de rapport, la classe A (ressources humaines) est sur représentée et contrairement aux outils classiques orientés pour l'actionnariat financier (EVA, balanced scorecard ...), les ressources humaines ne sont pas traitées comme un moyen d'obtention d'une valeur financière supérieure. Cette synthèse annuelle de la vie de l'entreprise invite dirigeants et salariés à s'exprimer sur les enjeux de la vie de leurs

entreprises. Des débats nourris et passionnés peuvent alors se faire jour sur le management dans toutes ces acceptions.

Le législateur a également fourni à l'expert un rôle plus large de gouvernance pour les actionnaires. En effet, lorsque le comité d'entreprise décide de faire appel à son droit d'alerte, les actionnaires à travers le conseil d'administration doivent connaître les conclusions de l'expert. Nous pouvons nous interroger sur le caractère non systématique de la diffusion des conclusions de l'expert aux actionnaires. L'émission à travers le rapport annuel d'un résumé de la mission de l'expert permettrait de mettre en place à un moindre coût un nouvel organe de gouvernance. L'E-C du CE apporterait un éclairage différent sur la situation de l'entreprise. Cet outil constituerait alors un premier pas vers la diffusion systématique d'information avec un éclairage socialement responsable comme l'entend fournir l'expert.

CONCLUSION

L'expert du comité d'entreprise a vu son rôle évoluer en même temps que celui du comité d'entreprise. D'une logique de contestation, les syndicats se sont engagés vers le chemin du dialogue qui se traduit dans l'entreprise par la volonté de mieux comprendre les rouages régissant la vie économique.

Cette étude a permis de montrer un mécanisme concret d'outil de gouvernance de la valeur partenariale. Si on reproche couramment à la théorie des parties prenantes, de manquer d'outils et d'indicateurs permettant de dépasser la valeur actionnariale, la mission exercée par l'expert du CE semble bien pouvoir répondre en partie à ces critiques.

Toutefois, les portées du rapport restent limitées et les élus ont seulement un rôle consultatif. Certaines directions s'enferment ainsi dans un mutisme qui ne profite à aucune des parties. De même, l'expert ne contrôle par les décisions prises par le CE et l'utilisation qui sera faite de son rapport, certains comités d'entreprise ne mesurent pas la portée de la diffusion des informations contenues dans le rapport. Même, si le dialogue s'est pacifié dans l'entreprise, il ne faut pas négliger les dérives de certains CE dans leur volonté de contestation systématique. Le rôle de l'expert-comptable pourrait pour des recherches futures être analysé dans un cadre théorique proche des ressources humaines notamment dans le cadre du management participatif.

De même, nous avons pu remarquer qu'aucune recherche n'évoque les indicateurs utilisés par les experts-comptables ou dans un travail normatif, les indicateurs que pourrait utiliser l'expert pour adapter ces outils à la vision salariale et non actionnariale. Actuellement, les indicateurs restent très classiques et bien que les experts fassent preuve d'imagination pour présenter l'information, les ratios utilisés restent très communs à l'analyse financière classique. Le Surplus de Productivité Global avait été un temps imaginé comme outil efficace pour traduire la participation à la valeur de chacune des parties prenantes.

D'autre part, les comités d'entreprise n'utilisent pas systématiquement leurs attributions économiques. Une recherche pourrait s'intéresser aux motivations des élus pour utiliser ou ne pas utiliser ces droits. Cette recherche pourrait aboutir à proposer une série de critères définissant les CE remplissant leurs attributions économiques et culturelles (en fonction du secteur d'activité, de la taille de l'entreprise, du syndicat majoritaire ...)

Enfin, un approfondissement et une validation des principaux résultats de cette recherche

semblent nécessaires, une utilisation d'un autre logiciel d'analyse textuelle voire une triangulation apparaît intéressante et permettrait notamment de relever le type de discours utilisé (descriptif, prospectif ...).

BIBLIOGRAPHIE

Andrieu G. (1952), *Rôle et Mission de l'expert-comptable auprès du CE*, Mémoire d'expertise comptable

Béthoux E., Jobert A. (2003), «Les comités d'entreprise européens face aux restructurations : de la connaissance de l'entreprise à la mobilisation», in F. Guarriello et S. Leonardi (dir.), *Globalizzazione e relazioni industriali. Consultazione dei lavoratori nelle imprese transnazionali*, Ediesse, pp. 91 à 97.

Bidault F. (1998), « Comprendre la confiance : la nécessité d'une nouvelle problématique », *Economies et Sociétés, Sciences de gestion*, vol. 8, n°9, pp 33 à 46.

Brandenburger A. M., Stuart Jr H. W. (1996), « Value-Based Business Strategy », *Journal of Economics & Management Strategy*, Vol. 5, p. 5-24.

Capron C., Simon C. (1983), « Comptabilité et information des salariés », *Les Cahiers Français*, n°210, Mars-Avril, pp 35 à 37.

Capron M. (2000), « Les experts des comités d'entreprise en France : une coopération originale avec des représentants des salariés », *Entreprise et Histoire*, n°25, Octobre, pp 93 à 103.

Capron M. (2001), « Accounting and management in the social dialogue : the experience of fifty years of works councils in France », *Accounting, Business & Financial History*, n°11 :1, March, pp 29 à 42.

Capron M., Quairel F. (2002), « Les dynamiques relationnelles entre les firmes et les parties prenantes », *Cahier de recherche du CREFGE et de l'ERGO*.

Carpon M., Fruleux D. (1997), « Le bilan social : un outil pour le diagnostic de l'expert-comptable du comté d'entreprise », in LIRHE, *vingtième anniversaire du bilan social*, Toulouse, pp 179 à 191.

Charreaux G. (1996), « Vers une théorie du gouvernement des entreprises », *Cahier de recherche GRECO*.

Charreaux G. (1997), *Le gouvernement des entreprises*.

Charreaux G., Desbrières P. (1997), « Gouvernance des entreprises : valeur partenariale contre valeur actionnariale », *Finance Contrôle Stratégie*, volume 1, n°2, Juin, pp 57 à 88.

Collectif (1998), « l'expert-comptable du comité d'entreprise », *Revue Française de Comptabilité*, n° 297, Février, pp 23 à 43.

Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts-comptables (2004), *Mission légale d'assistance au comité d'entreprise – application des normes générales – guide méthodologique*, approuvé par la 333^e session du 25/03.

Desreumaux A. (2004), « Théorie néo-institutionnelle, management stratégique et dynamique des organisations », in Huault I. *Institutions et gestion*, Vuibert, pp 29 à 47.

DiMaggio P., Powell W.W. (1983), « The Iron Cage Revisited : Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields », *American Journal of Sociology*, vol. 48, n°2, pp 147 à 160.

Duyck (2003), « Des lettres et des chiffres : vers la « troisième génération » du qualitatif en sciences de gestion », *Revue Sciences de Gestion*, n°30, pp 179 à 206.

Evrard Y., Pras B., Roux E. (1993), *Market : études et recherche en marketing fondements, méthodes*, Nathan.

Freeman R.E. (1984), *Strategic Management : a stakeholder approach*, Marshall, M.A.Pitman.

Gond J.-P., Mercier S. (2005), « Les théories des parties prenantes : une synthèse critique de la littérature », *Cahier de recherche de LIRHE*.

Gray R.H., Kouhy R., Lavers S. (1995), « Corporate social and environmental reporting : a review of literature and a longitudinal study of UK disclosure », *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol.8, N°2, p.47-77

Hawley A. (1968), « Human Ecology », in Sills D.L., *International Encyclopedia of the Social Sciences*, MacMillan, pp 328 à 337.

Hyafil A. (1997), « Corporate governance : une synthèse de la littérature », *Cahier de recherche HEC*.

Jensen M. C., Meckling W. H. (1976), « Theory of the Firme : Managerial Behavior, Agency Cost, and Ownership Structure », *Journal of Financial Economics*.

Jensen M.C. (2002), « Value Masimization, Sakeholder Theory, and the Corporate Objective Function », *Business Ethics Quaterly*, 12 (2), pp 235 à 256.

Mbengue A., Vandangeaon-Derumez I. (1999), « Analyse causale et modélisation » in Thiétart R.-A (coord.) , *Méthodes de recherche en management*, Dunod, pp 161 à 182.

Mercier S. (1999), *L'éthique dans les entreprises*, La Découverte.

Miller D., Frensen P. (1982), « The longitudinal Analysis of Organisations : a Methodological Perspective », *Management Science*, vol. 28, n°9, pp. 1013-1034.

Mothe C. (1999), « La confiance : une revue de la littérature anglo-saxonne », *8^e conférence internationale de Management stratégique*, Châtenay-Malabry, mai.

Nobre T. (2000), « Une comparaison des systèmes de participation des salariés à la gestion: Consultation à la française versus co-détermination à l'allemande », in *La confiance entre acteurs: une comparaison franco-allemande*, Vuibert.

Parrat F. (2003), *Le gouvernement d'entreprise*, Dunod.

Rozez S. (1995), *L'expertise et les relations du travail. Regards sur l'expert-comptable du comité d'entreprise*, Thèse soutenue à l'Université de Paris X Nanterre.

Savall H., Zardet V. (2004), *Recherche en sciences : approche qualimétrique*, Economica.

Thiétart R.-A. Coord. (1999), *Méthodes de recherche en management*, Dunod.

Trébucq S. (2005), « La connaissance de la connaissance : une réflexion sur la triangulation des analyses textuelles à partir d'un corpus spécialisé en gouvernance d'entreprise », *Revue des Nouvelles Technologies de l'Information*, pp 293 à 304.

AnnexeCroisement des rapports et des classes

Rapports	Classes					
	A	B	C	D	E	F
Rapport 1						X
Rapport 2	X					
Rapport 3					X	
Rapport 4						X
Rapport 5						X
Rapport 6						X
Rapport 7						X
Rapport 8					X	X
Rapport 9	X					
Rapport 10		X	X			
Rapport 11					X	
Rapport 12				X	X	
Rapport 13			X			
Rapport 14			X			
Rapport 15						X
Rapport 16			X		X	
Rapport 17	X					
Rapport 18	X					
Rapport 19	X					
Rapport 20	X		X			
Rapport 21			X	X		
Rapport 22		X				
Rapport 23			X		X	X
Rapport 24	X			X		
Rapport 25	X					
Rapport 26			X		X	

Rapports	Classes					
	A	B	C	D	E	F
Rapport 27	X					
Rapport 28	X				X	
Rapport 29	X					
Rapport 30						X
Rapport 31						X
Rapport 32				X	X	
Rapport 33	X			X		
Rapport 34			X	X		
Rapport 35				X		
Rapport 36				X		
Rapport 37		X				
Rapport 38	X					
Rapport 39			X			
Rapport 40				X	X	
Rapport 41	X		X			
Rapport 42		X	X			
Rapport 43			X			
Rapport 44	X					
Rapport 45		X			X	
Rapport 46						X
Rapport 47		X				
Rapport 48					X	
Rapport 49			X			
Rapport 50						X
Rapport 51						X
Rapport 52	X					